



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

14 септември 2023 година *

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 16 — Режим на данъчен склад — Условия за издаване на разрешение за откриване и управление на данъчен склад от лицензиран складодържател — Неспазване на тези условия — Окончателно отнемане на одобрението, което се прилага кумулативно с налагането на имуществена санкция — Член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз — Принцип *ne bis in idem* — Пропорционалност“

По дело C-820/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с акт от 9 декември 2021 г., постъпил в Съда на 28 декември 2021 г., в рамките на производство по дело

„Винал“ АД

срещу

Директор на Агенция „Митници“,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (докладчик), S. Rodin и O. Spineanu-Matei, съдии,

генерален адвокат: Т. Ъарета,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за „Винал“ АД, от Н. Бошнакова-Димова, адвокат,
- за директора на Агенция „Митници“, от П. Геренски и П. Тонев,
- за българското правителство, от М. Георгиева, Цв. Митова, Е. Петранова и Л. Захариева, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

- за испанското правителство, от I. Herranz Elizalde, в качеството на представител,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от M. Björkland и Д. Драмбозова, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на принципа на равно третиране и на член 16, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Винал“ АД, лицензиран складодържател, и директора на Агенция „Митници“ (България) по повод на решението на последния да отнеме лиценза за управление на данъчен склад по смисъла на Директива 2008/118 поради тежко нарушение на режима на облагане с акциз, довело до налагане и на имуществена санкция.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

- 3 Съображения 10, 15 и 16 от Директива 2008/118 гласят:
 - „(10) Тъй като разпоредбите за събиране и възстановяване на акцизите имат отражение върху правилното функциониране на вътрешния пазар, те следва да са подчинени на критерии за недискриминация.
 - [...]
 - (15) Предвид факта, че за да се осигури събирането на данъчните задължения[,] трябва да се правят проверки на обекти за производство и съхранение, с цел улесняване на тези проверки е необходимо да се запази система на данъчни складове, които се лицензират от компетентните органи.
 - (16) Необходимо е да се установят и изискванията, на които трябва да отговарят лицензираните складодържатели и търговците без статут на лицензиран склад“.

4 Член 4 от Директива 2008/118 предвижда:

„За целите на настоящата директива, както и на нейните разпоредби за прилагане, се прилагат следните определения:

1. „лицензиран складодържател“ е физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните органи на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща акцизни стоки при условията на режим отложено плащане на акциз в данъчни складове;

[...]

11. „данъчен склад“ е място, където акцизни стоки се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат под режим отложено плащане на акциз от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност, при спазване на определени условия, установени от компетентните органи на държавата членка, в която се намира данъчният склад“.

5 Съгласно член 7, параграф 1 от тази директива задължението за плащане на акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

6 Член 8, параграф 1, буква а) от посочената директива предвижда:

„Лицето, отговорно за плащането на акциза, който е станал дължим, е:

а) по отношение на извеждането на акцизни стоки от режим отложено плащане на акциз, както е посочено в член 7, параграф 2, буква а):

i) лицензираният складодържател, регистрираният получател или всяко друго лице, което извежда или от чието име се извеждат акцизните стоки под режим отложено плащане на акциз или, в случай на нередовно извеждане от данъчния склад, всяко друго лице, което е участвало в това извеждане;

[...]“.

7 Член 15 от същата директива гласи следното:

„1. Всяка държава членка определя своята нормативна уредба относно производството, преработката и държането на акцизни стоки, при спазване на разпоредбите на настоящата директива.

2. Производството, преработката и държането на акцизни стоки, за които не е платен акциз, се осъществяват в данъчен склад“.

8 Член 16 от Директива 2008/118 предвижда:

„1. Откриването и управлението на данъчен склад от лицензиран складодържател се извършват с разрешение от компетентните органи на държавата членка, където се намира данъчният склад.

Разрешение се дава при условия, които органите имат право да определят с оглед предотвратяване на всякакво евентуално избягване на данък или злоупотреби.

2. Лицензираният складодържател е длъжен:

- a) при необходимост да предостави обезпечение, покриващо рисковете, свързани с производството, преработката и държането на акцизни стоки;
- б) да спазва изискванията, определени от държавата членка, на чиято територия се намира данъчният склад;
- в) да води отделна отчетност за наличността и движението на акцизни стоки за всеки данъчен склад;
- г) да въвежда в данъчния си склад и да вписва в отчетността си, при приключване на движението, всички акцизни стоки, които се движат под режим отложено плащане на акциз, освен в случаите, когато се прилага член 17, параграф 2;
- д) да допуска всякакъв контрол и проверка на складовата наличност.

[...]“.

- 9 Член 15, параграф 1 от Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г. стр. 4), която отменя Директива 2008/118, считано от 13 февруари 2023 г., съдържа същите разпоредби като тези на член 16, параграф 1 от Директива 2008/118.

Препоръка 2000/789/ЕО

- 10 Съгласно член 2, параграф 1 от Препоръка 2000/789/ЕО на Комисията от 29 ноември 2000 година за основните насоки за одобряване на складодържателите съгласно Директива 92/12/ЕИО на Съвета относно продуктите, подлежащи на облагане с акциз (ОВ L 314, 2000 г., стр. 29):

„Въпреки че от държавите членки се изисква да прилагат строги критерии за издаване на одобрения на лицата, посочени в член 1, следва да се постигне баланс между улесняването на търговията и ефективността на проверките“ [неофициален превод].

- 11 Член 7 от тази препоръка уточнява:

„1. Одобрението по принцип следва да бъде отменено или отнето само на сериозни основания и след като компетентните органи на държава членка внимателно проучат положението на складодържателя.

2. Одобрение може например да бъде отменено или отнето в следните случаи:

- неизпълнение на задълженията, присъщи на одобрението,
- недостатъчно покритие на изискваната гаранция;

- повторно неспазване на действащите нормативни разпоредби;
- участие в престъпни дейности,
- избягване на данъци или данъчна измама“ [неофициален превод].

Българското законодателство

- 12 Член 3, алинея 1, точка 1 от Закона за акцизите и данъчните складове, в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗАДС“), предвижда, че лицензираните складодържатели и регистрираните по този закон лица са данъчнозадължени лица по смисъла на същия закон.
- 13 Член 4, точка 18 от ЗАДС гласи следното:
„Тежко“ е нарушението, за което има влязло в сила наказателно постановление с наложена имуществена санкция над 15 000 [български лева (BGN) (около 7 600 евро)]“.
- 14 Член 47, алинея 1 от ЗАДС предвижда:
„Лицензиран складодържател може да бъде лице, което:
[...]
5. не е извършило тежко или повторно нарушение по този закон, с изключение на случаите, когато административнонаказателното производство е приключило със сключването на споразумение“.
- 15 Член 53, алинеи 1—4 от ЗАДС предвижда:
„(1) Действието на лиценза за управление на данъчен склад се прекратява:
[...]
3. при отнемане на лиценза;
[...]
(2) Лицензът за управление на данъчен склад се отнема, когато:
1. лицензираният складодържател престане да отговаря на условията по чл. 47; [...]
[...]
(3) Лицензът се прекратява с решение на директора на Агенция „Митници“, което подлежи на предварително изпълнение от датата на издаването му, освен ако съдът разпорежи друго.
(4) Решението по ал. 3 подлежи на обжалване по реда на Административнопроцесуалния кодекс“.

16 Съгласно член 107з, алинея 1 от ЗАДС:

„До издаване на наказателното постановление, но не по-късно от 30 дни от предявяването на акта за установяване на нарушение по този закон, между административнонаказващия орган и нарушителя може да бъде постигнато споразумение за прекратяване на административнонаказателното производство, освен ако деянието съставлява престъпление“.

17 Член 112, алинея 1 от ЗАДС предвижда:

„Лице, което, като е задължено, не начисли акциз, се наказва с имуществена санкция в двоен размер на неначисления акциз, но не по-малко от 500 [BGN]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

18 „Винал“ е установено в България дружество, притежател на лиценз за управление на данъчен склад, който му дава право да произвежда, складира, получава и изпраща подлежащи на облагане с акциз алкохолни продукти.

19 През 2017 г. на това дружество е извършена ревизия.

20 На 22 декември 2017 г. българският митнически орган издава ревизионен акт за плащане на акциз в размер на 4 261,89 BGN (около 2 180 евро) за периода от 1 януари 2012 г. до 3 май 2017 г. Този акт не е обжалван и влиза в сила на 5 януари 2018 г.

21 Освен това за периода от 3 до 10 май 2017 г. българският митнически орган съставя и акт за установяване на административно нарушение, извършено от това дружество поради неизпълнение на задължението за начисляване на дължимия акциз.

22 На 24 януари 2018 г. българският митнически орган налага по тази причина на „Винал“ имуществена санкция в двойния размер на неначисления акциз на основание член 112, алинея 1 от ЗАДС, тоест сумата от 248 978 BGN (около 128 000 евро).

23 Тази санкция е потвърдена с влязло в сила съдебно решение от 16 януари 2020 г.

24 На 11 февруари 2020 г. въз основа на това влязло в сила съдебно решение директорът на Агенция „Митници“ отнема издадения на „Винал“ лиценз за управление на данъчен склад.

25 Дружеството сезира Административен съд София-град (България) с искане за отмяна на това решение.

26 Тази юрисдикция поставя въпроса за съответствието на приложимото национално законодателство с правото на Съюза, и по-конкретно с Директива 2008/118.

27 При тези обстоятелства Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

- „1) Как следва да се тълкува чл. 16, пар. 1 от [Директива 2008/118], в частта, в която се предвижда, че разрешение за откриване и управление на данъчен склад се дава при условия, които органите имат право да определят с оглед предотвратяване на всякакво евентуално избягване на данък или злоупотреби; какво следва да бъде съдържанието на тези условия с оглед постигане на целите по предотвратяване и избягване на данък или злоупотреби?
- 2) Как следва да се тълкува забраната за дискриминация по [съображение 10] от [Директива 2008/118]?
- 3) Как следва да се тълкуват посочените норми и следва ли тълкуванието да е в смисъл, че предоставят правната възможност в националното право да се предвиди правна уредба, каквата е в нормите на чл. 53, ал. 1, т. 3, вр. чл. 47, ал. 1, т. 5 ЗАДС, доколкото последните норми предвиждат отнемане на лиценза безусловно и занапред, безсрочно и неограничено във времето, едновременно с вече наложена санкция, за същото деяние?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и третия въпрос

- 28 С първия и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 16, параграф 1 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която за нарушение на режима на облагане с акциз, считано за тежко от националната правна уредба, предвижда отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, кумулативно с вече наложена за същите деяния имуществена санкция.
- 29 Следва да се припомни, че съгласно член 15, параграф 1 от Директива 2008/118 всяка държава членка определя своята нормативна уредба относно производството, преработката и държането на акцизни стоки, при спазване на разпоредбите на тази директива, а в същия член 15, параграф 2 освен това се посочва, че производството, преработката и държането на акцизни стоки, за които не е платен акциз, се осъществяват в данъчен склад.
- 30 Що се отнася до разрешителния режим на такъв склад, член 16, параграф 1 от Директива 2008/118 уточнява, от една страна, в първа алинея, че откриването и управлението на данъчен склад от лицензиран складодържател се извършват с разрешение от компетентните органи на държавата членка, където се намира данъчният склад, и от друга страна, във втора алинея, че разрешение се дава „при условия, които органите имат право да определят с оглед предотвратяване на всякакво евентуално избягване на данък или злоупотреби“.
- 31 Освен това от практиката на Съда следва, че в приложното поле на Директива 2008/118 като цяло предотвратяването на измамите и злоупотребите е обща цел както на правото на Съюза, така и на правото на държавите членки. Всъщност, от една страна, последните имат законен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси, и

от друга страна, борбата с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и данъчни злоупотреби е цел на тази директива, както потвърждават съображения 15 и 16 и член 16 от нея (вж. в този смисъл решения от 13 януари 2022 г., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, т. 28 и 32 и цитираната съдебна практика, и от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 25).

- 32 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че както имуществената санкция, наложена на „Винал“, така и отнемането на лиценза му за управление на данъчен склад са постановени поради извършено от него нарушение на режима на облагане с акциз, считано за тежко от националната правна уредба. Забраната за извършване на такова нарушение обаче по естеството си съответства на едно от условията, които органите имат право да определят с оглед предотвратяване на всякакво евентуално избягване на данъка или злоупотреби по смисъла на член 16, параграф 1 от Директива 2008/118.
- 33 Освен това е важно да се отбележи, че нито от текста, нито от целта на член 16, параграф 1 от Директива 2008/118, нито дори от другите ѝ разпоредби следва, че такава система от санкции не е в съответствие с Директивата.
- 34 Отново съгласно постоянната съдебна практика обаче, макар при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки да са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи, те все пак са длъжни да упражняват компетентността си, като спазват правото на Съюза и неговите общи принципи, сред които са по-специално принципът *ne bis in idem*, залегнал в член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), и принципът на пропорционалност (вж. в този смисъл решения от 13 януари 2022 г., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, т. 34 и цитираната съдебна практика, и от 24 февруари 2022 г., Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 36).
- 35 В това отношение следва да се отбележи, че макар запитващата юрисдикция формално да е ограничила въпроса си до тълкуването на член 16, параграф 1 от Директива 2008/118, това обстоятелство не е пречка Съдът да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което тя е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила или не във въпроса си. В това отношение Съдът трябва да изведе от всички предоставени от националната юрисдикция данни, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от това право, които изискват тълкуване предвид предмета на спора (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2022 г., Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 19).

По принципа ne bis in idem

- 36 Що се отнася до прилагането на член 50 от Хартата към главното производство, следва да се припомни, че приложното ѝ поле спрямо действията на държавите членки е определено в член 51, параграф 1 от същата, съгласно който разпоредбите на Хартата се отнасят за държавите членки единствено когато те прилагат правото на Съюза, като тази разпоредба потвърждава постоянната практика на Съда, според която основните права, гарантирани в правния ред на Съюза, трябва да се прилагат във всички случаи, уредени от правото на

Съюза, но не и извън тези случаи (решение от 19 ноември 2019 г., А. К. и др. (Независимост на дисциплинарната колегия на Върховния съд), C-585/18, C-624/18 и C-625/18, EU:C:2019:982, т. 78 и цитираната съдебна практика).

- 37 В случая от преюдициалното запитване е видно, че двете разглеждани в главното производство мерки санкционират нарушението на национални правила, които са част от режима на облагане с акциз и осигуряват транспонирането на Директива 2008/118.
- 38 Ето защо, когато държава членка приема такива мерки, тя прилага тази директива и следователно правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. При това положение тя е длъжна да спазва разпоредбите на Хартата (вж. в този смисъл решение от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 26).
- 39 Съгласно текста на член 50 от Хартата обаче „[н]икой не може да бъде подложен на наказателно преследване или наказван за престъпление, за което вече е бил оправдан или осъден на територията на [Европейския съюз] с окончателно съдебно решение в съответствие със закона“.
- 40 Припомненият в тази разпоредба принцип *ne bis in idem* забранява кумулирането както на производства, така и на санкции, които имат наказателноправен характер, за същото деяние срещу същото лице (решение от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 41 Следва да се припомни, че прилагането на принципа *ne bis in idem* е подчинено на две условия, а именно, от една страна, да има предходно окончателно решение (условието „bis“), и от друга страна, едни и същи деяния да са били предмет на предходното решение и на последващите производства или решения (условието „idem“) (решения от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 28, и от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 51).
- 42 Що се отнася до условието „idem“, то изисква фактите да са идентични, а не просто сходни. Идентичността на фактите се разбира като съвкупност от конкретни фактически обстоятелства, произтичащи от събития, които по същество са едни и същи, тъй като се отнасят до един и същи извършител и са неразделно свързани помежду си във времето и в пространството (вж. в този смисъл решение от 22 март 2022 г. *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 36 и 37).
- 43 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите в главното производство мерки са приети по отношение на едно и също юридическо лице, а именно „Винал“, и за едни и същи деяния.
- 44 Що се отнася до условието „bis“, следва да се припомни, че за да може да се приеме, че със съдебния акт има окончателно произнасяне по деянието, предмет на второ производство, е необходимо не само този акт да е станал окончателен, но и да е бил постановен след преценка на делото по същество (вж. в този смисъл решение от 22 март 2022 г. *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 29).

- 45 В случая от предоставените от запитващата юрисдикция данни изглежда, че това наистина е така, тъй като решението за отнемане на лиценза за управление на данъчен склад е прието, след като е влязло в сила решението за налагане на имуществената санкция, постановено след преценка на делото по същество.
- 46 В този контекст, за да се установи приложимостта на член 50 от Хартата, следва да се определи дали разглежданите в главното производство мерки, а именно имуществената санкция, наложена на основание член 112, алинея 1 от ЗАДС, и отнемането на лиценза за управление на данъчен склад, постановено на основание член 53, алинея 2, точка 1 във връзка с член 47 от ЗАДС, могат да се квалифицират като „санкции, които имат наказателноправен характер“ по смисъла на Хартата.
- 47 От постоянната практика на Съда следва, че за целите на прилагането на принципа *ne bis in idem* наказателноправният характер на санкциите зависи от три критерия. Първият критерий е правната квалификация на нарушението във вътрешното право, вторият — самото естество на нарушението, а третият — степента на тежест на санкцията, която може да бъде наложена на съответното лице (решения от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 27, и от 4 май 2023 г., *MV* — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 38).
- 48 В случая, що се отнася до първия критерий, от предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че в българското право разглежданите в главното производство мерки се считат за административни санкции.
- 49 Член 50 от Хартата обаче се прилага — независимо от квалификацията като наказателни производства и санкции във вътрешното право — и към производства и санкции, за които въз основа на другите два критерия, посочени в точка 47 от настоящото решение, трябва да се счита, че са с наказателноправен характер (вж. в този смисъл решения от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 29, и от 4 май 2023 г., *MV* — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 41).
- 50 Що се отнася до втория критерий, свързан със самото естество на нарушението, той предполага да се провери дали разглежданата мярка преследва репресивна цел, без обстоятелството, че тя преследва и превантивна цел, да може само по себе си да я лиши от квалификацията ѝ като наказателноправна санкция. Всъщност присъщи за наказателноправните санкции са както репресията, така и превенцията на противоправните деяния. Мярка, която се свежда само до поправяне на вредата, причинена със съответното нарушение, обаче няма наказателноправен характер (решения от 22 юни 2021 г., *Latvijas Republikas Saeima* (Точки за пътнотранспортни нарушения), C-439/19, EU:C:2021:504, т. 89, от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 30, и от 4 май 2023 г., *MV* — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 42).
- 51 В случая както имуществената санкция, така и решението за отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, изглежда, преследват цели както за възпиране, така и за наказване на нарушенията на режима на облагане с акциз и не са предназначени да поправят причинената от тях вреда.
- 52 Трябва обаче да се подчертае, че решението за отнемане на лиценз за управление на данъчен склад, предвидено в член 53, алинея 2 от ЗАДС, попада конкретно в обхвата на създадения с Директива 2008/118 режим на движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз и поставени под режим на отложено плащане, в който лицензираните

складодържатели имат централна роля (вж. по аналогия решение от 2 юни 2016 г., *Karповiomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, т. 31). Всъщност от акта за преюдициално запитване личи, че такова решение е предвидено да се прилага само спрямо икономическите оператори, които имат разрешение да извършват дейност като лицензирани складодържатели на акцизни стоки по смисъла на тази директива, като ги лишава от ползите от това разрешение (вж. по аналогия решение от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 32).

- 53 Следователно решението да се отнеме лицензът за управление на данъчен склад, е насочено не към обществеността като цяло, а към особена категория адресати, които — поради факта, че извършват специално регламентирана от правото на Съюза дейност — са длъжни да отговарят на условията за използване на разрешение, което е издадено от държавите членки и им предоставя определени правомощия. Ето защо запитващата юрисдикция трябва да провери дали такова решение се състои в лишаване на „Винал“ от възможността да упражнява тези правомощия, тъй като компетентният административен орган е приел, че условията за предоставяне на това разрешение вече не са изпълнени, което би подкрепило извода, че същото решение няма репресивна цел (вж. в този смисъл решение от 23 март 2023 г. *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 33).
- 54 За сметка на това от преписката, с която разполага Съдът, не следва, че наложената на „Винал“ имуществена санкция е предвидена да се прилага само спрямо икономическите оператори, които имат разрешение да извършват дейност като лицензирани складодържатели на акцизни стоки, така че съображенията, изложени по-горе в точки 52 и 53 от настоящото решение, не могат да се приложат към нея.
- 55 Що се отнася до третия критерий, свързан със степента на тежест на наложената санкция, следва да се отбележи, че тази степен на тежест трябва да се преценява в зависимост от максималното наказание, предвидено в релевантните разпоредби (решение от 4 май 2023 г., *MV — 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 46).
- 56 В случая, що се отнася, от една страна, до имуществената санкция, за това, че е тежка, свидетелстват невъзможността размерът ѝ да бъде под 500 BGN (около 250 евро), фактът, че по правило съответства на двойния размер на неначисления акциз, и фактът, че разглежданата в главното производство национална правна уредба не предвижда максимална граница на този размер, така че в случая е била наложена санкция в размер, еквивалентен на около 128 000 евро (вж. по аналогия решение от 4 май 2023 г., *MV — 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 48), което би могло да е достатъчно, за да бъде квалифицирана като санкция с наказателноправен характер.
- 57 В това отношение следва да се припомни, че глоба в размер на 30 % от дължимия данък върху добавената стойност, която се добавя към плащането на данъка, може да се счита за санкция с висока степен на тежест, така че да се потвърди анализът, според който такава санкция има наказателноправен характер по смисъла на член 50 от Хартата (вж. в този смисъл решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 33).
- 58 От друга страна, макар да е вярно, че отнемането на лиценза за управление на данъчен склад води само до лишаване на съответния лицензиран складодържател от правомощията, свързани с режима на данъчен склад, и не му пречи да продължи да осъществява икономически дейности, за които не се изисква такъв лиценз (вж. в този смисъл решение от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 37), последиците от такова отнемане

остават тежки за складодържателя, тъй като по-специално действието на тази мярка не е ограничено във времето (вж. в този смисъл решение от 4 май 2023 г. MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 47).

- 59 От гореизложеното следва, че двете разглеждани в главното производство мерки могат да представляват санкции с наказателноправен характер, което запитващата юрисдикция все пак трябва да провери въз основа на изложените по-горе насоки.
- 60 При това положение, ако случаят е такъв, тяхното кумулиране води до ограничаване на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата.
- 61 Така, ако, след като провери припомнените по-горе условия, запитващата юрисдикция приеме, че кумулирането на двете разглеждани в главното производство мерки съставлява ограничение на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата, тя трябва да определи дали това ограничение все пак би могло да се счита за оправдано въз основа на член 52, параграф 1 от нея (вж. в този смисъл решения от 22 март 2022 г., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 40, и от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 58 и 59).
- 62 В съответствие с член 52, параграф 1, първо изречение от Хартата всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от нея, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. Съгласно второто изречение от тази разпоредба при спазване на принципа на пропорционалност ограничения на посочените права и свободи могат да бъдат налагани само ако са необходими и ако действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора.
- 63 В случая, що се отнася, първо, до условията по член 52, параграф 1, първо изречение от Хартата, следва да се отбележи, от една страна, че изискването възможността за кумулиране на санкции да бъде предвидена в закона, изглежда изпълнено, тъй като в ЗАДС изрично се предвижда кумулативното прилагане на двете разглеждани в главното производство мерки, по-специално в случай на считано за тежко нарушение на режима на облагане с акциз.
- 64 От друга страна, също от съдебната практика следва, че подобна възможност за кумулиране на производства и санкции зачита основното съдържание на член 50 от Хартата само при условие че националната правна уредба не позволява преследване и санкциониране на едни и същи деяния въз основа на едно и също нарушение или при преследване на една и съща цел, а предвижда единствено възможността за кумулиране на производства и санкции въз основа на различни правни норми (вж. в този смисъл решения от 22 март 2022 г., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 43, и от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 63).
- 65 В случая такова условие изглежда изпълнено, тъй като двете разглеждани в главното производство мерки нямат едно и също приложно поле (защото отнемането на лиценз за управление се отнася само до някои от нарушенията, за които е наложена имуществена санкция) и всяка от тях преследва свои собствени цели.
- 66 Второ, що се отнася до условията, прогласени в член 52, параграф 1, второ изречение от Хартата, сред които е и условието, свързано с необходимостта дадена система от санкции да отговаря на цел от общ интерес, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че

разглежданата в главното производство система действително отговаря на такава цел, доколкото цели не само да гарантира правилното функциониране на специалния режим на отложено плащане на акциз, който се основава на високо равнище на доверие между администрацията и операторите, но и по-общо да се бори по-специално с данъчните измами, което впрочем е цел на Директива 2008/118 (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59).

- 67 Предвид значението, което правото на Съюза придава на тази цел от общ интерес, кумулирането на производства и санкции с наказателноправен характер може да бъде оправдано, когато тези производства и санкции са насочени, в преследване на споменатата цел, към постигането на взаимно допълващи се цели, които евентуално се отнасят до различни аспекти на едно и също разглеждано неправомерно поведение (вж. по аналогия решения от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 44, от 20 март 2018 г., *Garlsson Real Estate* и др., C-537/16, EU:C:2018:193, т. 46, от 20 март 2018 г., *Di Puma* и *Zessa*, C-596/16 и C-597/16, EU:C:2018:192, т. 42, и от 22 март 2022 г., *Nordzucker* и др., C-151/20, EU:C:2022:203, т. 52).
- 68 Такъв а priori е случаят с разглежданата в главното производство национална правна уредба. Всъщност изглежда легитимно държава членка да иска, от една страна, да възпира и наказва неначисляването на акциз, като предвижда налагането на достатъчно висока имуществена санкция, и от друга страна, да възпира и наказва тежки нарушения на уреждащите този режим правила, като приема допълнителна санкция, като например отнемането на лиценза за управление на данъчен склад на извършил тези нарушения лицензиран складодържател (вж. по аналогия решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 45). Както е видно по-специално от представеното от българското правителство становище, втората мярка отразява загубата на доверие от страна на митническия орган в спазването на правилата, свързани със стопанисването на данъчен склад по смисъла на Директива 2008/118, както и желанието му да избегне опасността от рецидив.
- 69 Накрая, що се отнася до спазването на принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че той изисква кумулирането на производства и санкции, предвидено в националната правна уредба, да не превишава границите на онова, което е уместно и необходимо за постигане на преследваните от нея легитимни цели, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените цели (решения от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 48, от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 66, и от 4 май 2023 г., *MV* — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, т. 56).
- 70 Що се отнася, от една страна, до това дали подобно кумулиране е уместно, следва да се отбележи, че за да може една санкция да има наистина възпиращ ефект, нарушителите трябва да бъдат на практика лишени от икономическите изгоди, които произтичат от нарушаването на режима на облагане с акциз, а последствията от санкциите трябва да бъдат пропорционални на тежестта на нарушенията, така че ефективно да възпират всеки от извършване на подобни нарушения (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2022 г., *Agenzia delle dogane e dei monopoli* и *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 44).

- 71 Изглежда, че това е така при система като разглежданата в главното производство, при която съответното лице е лишено от двойния размер на неначисления акциз и му е отказано да ползва свързания с данъчния склад режим на отложено плащане на акциз.
- 72 Освен това такава система може значително да отслаби и дори да обезсмисли икономическите съображения, които биха могли да накарат лицензираните складодържатели да не спазват режима на облагане с акциз (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2022 г., *Agenzia delle dogane e dei monopoli* и *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 45).
- 73 Ето защо изглежда, че същата система може, от една страна, да неутрализира получената от нарушението финансова изгода, и от друга страна, да насърчи лицензираните складодържатели да спазват режима на облагане с акциз (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2022 г., *Agenzia delle dogane e dei monopoli* и *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 46), но и да ограничи опасностите от рецидив, които могат да се считат за по-значими в случай на тежки нарушения.
- 74 Следователно национална правна уредба като разглежданата в главното производство изглежда подходяща за постигането на преследваната легитимна цел за борба с евентуалните измами и злоупотреби (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2022 г., *Agenzia delle dogane e dei monopoli* и *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 47).
- 75 От друга страна, що се отнася до абсолютната необходимост от подобно кумулиране на производства и санкции, следва по-конкретно да се прецени дали съществуват ясни и точни правила, които дават на правните субекти възможност да предвидят кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на кумулиране на производства и санкции, и които осигуряват координиране между различните органи, дали тези две процедури са били проведени достатъчно координирано и близко във времето и дали евентуално наложената санкция по повод на първата по време процедура е била взета предвид при преценката на втората санкция, така че тежестта за съответните лица, която произтича от такова кумулиране, да се ограничава до строго необходимото и съвкупността от наложените санкции да съответства на тежестта на извършените нарушения (вж. в този смисъл решения от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 51, и от 23 март 2023 г., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 67).
- 76 Следва също да се уточни, че изискването органът да вземе предвид първата санкция, когато преценява втората, се прилага без изключение за всички кумулативно наложени санкции и следователно както за кумулирането на санкции от едно и също естество, така и за кумулирането на санкции от различно естество, като например имуществени санкции и такива, които ограничават правото да се упражняват определени професионални дейности (вж. в този смисъл решение от 5 май 2022 г. *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, т. 50).
- 77 В случая от преписката, с която разполага Съдът, сякаш произтича, че разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда ясно и точно при какви обстоятелства за едно нарушение на режима на облагане с акциз може да се наложи кумулирано имуществена санкция и отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, което обаче следва да се прецени от запитващата юрисдикция. Освен това от преписката като че ли не личи тези две мерки да са приети от различни органи, между които да трябва да се осигури координиране.

- 78 При все това от преписката, с която разполага Съдът, е видно и че митническият орган има законово задължение да отнеме лиценза за управление на данъчен склад, когато, както в случая, с влязъл в сила акт на лицензирания складодържател е наложена имуществена санкция в размер над 15 000 BGN (около 7 600 евро), която сума от своя страна се определя автоматично в двойния размер на неначисления акциз, както бе припомнено в точка 56 от настоящото решение.
- 79 От това следва, освен ако при проверката си запитващата юрисдикция не установи друго, че правна уредба като разглежданата в главното производство, изглежда, не позволява степента на тежест на първата санкция да се вземе предвид при преценката на втората санкция, а на органа да прецени дали кумулирането на двете санкции е ограничено до строго необходимото във всеки отделен случай.
- 80 От изложените по-горе съображения произтича, че ако имуществената санкция и решението за отнемане на лиценза за управление на данъчен склад трябва да се считат за санкции с наказателноправен характер, член 50 от Хартата може да бъде пречка за прилагането на решението, с което е отнет лицензът на „Винал“ за управление на неговия данъчен склад и чиято законосъобразност е оспорена пред запитващата юрисдикция, като последната трябва да провери това.

По принципа на пропорционалност

- 81 Дори да се приеме, че имуществената санкция или решението за отнемане на лиценза за управление на данъчен склад не представлява наказателноправна санкция за целите на прилагането на член 50 от Хартата и че следователно този член не може в никакъв случай да попречи на кумулирането на двете мерки, това решение за отнемане, което е предмет на висиящия пред запитващата юрисдикция спор, все пак следва да спазва принципа на пропорционалност като общ принцип на правото на Съюза.
- 82 Този принцип задължава държавите членки да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваната от вътрешното право цел и които същевременно не надхвърлят необходимото и в най-малка степен засягат другите цели и принципи, установени от съответната правна уредба на Съюза. В това отношение практиката на Съда уточнява, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, като причинените неудобства не бива да са несъразмерни спрямо преследваните цели (решения от 13 ноември 1990 г., Fedesa и др., C-331/88, EU:C:1990:391, т. 13, и от 23 март 2023 г., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, т. 71).
- 83 За да се прецени по-конкретно дали определена санкция е в съответствие с принципа на пропорционалност, следва в частност да се вземат предвид видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция (вж. по аналогия решение от 20 юни 2013 г., Родопи-М 91, C-259/12, EU:C:2013:414, т. 38).
- 84 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че митническият орган постановява отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, когато лицензираният складодържател не отговаря на предвидените в националната правна уредба условия за получаване на лиценз за управление, и че това е така по-специално когато, както е в настоящия случай, този складодържател е извършил нарушение, което националното право квалифицира като „тежко“ и за което има влязла в сила имуществена санкция.

- 85 Съгласно член 4, точка 18 от ЗАДС нарушение на режима на облагане с акциз се квалифицира като „тежко“, когато за нарушаването на този режим е наложена имуществена санкция в размер над 15 000 BGN (около 7 600 евро).
- 86 Съгласно член 112, алинея 1 от ЗАДС разглежданата в главното производство имуществена санкция се определя винаги в двойния размер на неначисления акциз, поради което изглежда, че в националното право нарушение на режима на облагане с акциз се счита за „тежко“ (а това автоматично води до отнемане на лиценза за управление на данъчен склад) винаги щом нарушението, довело до имуществената санкция, е за неначислен акциз в размер над 7 500 BGN (около 3 800 евро), което характеризира данъчна измама с определена тежест.
- 87 Въпреки това следва да се вземе предвид и какво отражение може да има мярка за отнемане на лиценз като разглежданата в главното производство върху законното право на лицензиария складодържател да осъществява икономическа дейност (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2022 г., *Agenzia delle dogane e dei monopoli и Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, т. 48).
- 88 В това отношение следва да се припомни, както бе подчертано в точка 58 от настоящото решение, че последиците от отнемането на лиценза за управление върху икономическите дейности на лицензиария складодържател изглеждат тежки, при положение че такова отнемане не е ограничено във времето.
- 89 Освен това и преди всичко, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че разглежданата в главното производство национална правна уредба не позволява на съответното лице да получи впоследствие нов лиценз за управление на данъчен склад.
- 90 В това отношение българското правителство изтъква, че тази забрана е оправдана от необходимостта да се избегне опасността от рецидив. При все това, макар да не изглежда неоправдано лицензиран складодържател, който е участвал например в мащабна данъчна измама, да бъде окончателно лишен от възможността да ползва свързания с данъчния склад режим на отложено плащане на акциз, това не е непременно така в случаите на по-леки нарушения.
- 91 От горното следва, че дори лишаването от възможност да се ползва свързаният с данъчния склад режим на отложено плащане на акциз, да изглежда мярка, пропорционална спрямо тежестта на нарушение като предвиденото в член 53, алинея 2, точка 1 от ЗАДС, все пак запитващата юрисдикция трябва да определи дали окончателното изключване от възможността да се ползва такъв режим, също представлява мярка, пропорционална на тежестта на това нарушение.
- 92 По всички изложени по-горе съображения на първия и третия въпрос, разгледани заедно, следва да се отговори, че член 16, параграф 1 от Директива 2008/118 във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която за нарушение на режима на облагане с акциз, считано за тежко от националната правна уредба, предвижда отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, кумулативно с вече наложена за същите деяния имуществена санкция, стига това отнемане — с оглед по-специално на окончателния си характер — да не представлява непропорционална спрямо тежестта на нарушението мярка.

- 93 Освен това, в случай че тези две санкции имат наказателноправен характер, член 50 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че допуска такава национална правна уредба, при условие че:
- възможността за кумулиране на тези две санкции е предвидена от закона,
 - националната правна уредба не позволява преследване и санкциониране на едни и същи деяния въз основа на едно и също нарушение или при преследване на една и съща цел, а предвижда единствено възможността за кумулиране на производства и санкции въз основа на различни правни норми,
 - тези производства и санкции имат взаимно допълващи се цели, които евентуално се отнасят до различни аспекти на едно и също разглеждано неправомерно поведение, и
 - съществуват ясни и точни правила, които дават възможност да се предвиди кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на кумулиране на производства и санкции, както и възможност за координиране между различните органи; двете процедури са били проведени достатъчно координирано и близко във времето и евентуално наложената санкция по повод на първата по време процедура е била взета предвид при преценката на втората санкция, така че тежестта за съответните лица, която произтича от такова кумулиране, да се ограничава до строго необходимото и съвкупността от наложените санкции да съответства на тежестта на извършените нарушения.

По втория въпрос

- 94 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да тълкува принципа за недопускане на дискриминация по смисъла на съображение 10 от Директива 2008/118.
- 95 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно посоченото съображение, тъй като разпоредбите за събиране и възстановяване на акцизите имат отражение върху правилното функциониране на вътрешния пазар, те следва да са подчинени на критерии за недискриминация.
- 96 Въпреки това нито от акта за преюдициално запитване, нито от преписката, с която разполага Съдът, следва, че спорът в главното производство се отнася до разпоредбите за събиране и възстановяване на акциза.
- 97 Също така нито от този акт, нито от тази преписка личи, че българският митнически орган е третиран „Винал“ различно от останалите оператори, които се намират в сходно положение.
- 98 Ето защо е важно да се припомни, че в самия акт за преюдициално запитване националната юрисдикция трябва ясно да посочи фактическата обстановка и правната уредба в основата на спора в главното производство и да предостави необходимите обяснения за причините да избере разпоредбите от правото на Съюза, които иска да бъдат тълкувани, както и за връзката, която прави между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо към спора, с който е сезирана (вж. в този смисъл решение от 4 юни 2020 г., С. Ф. (Данъчна ревизия), C-430/19, EU:C:2020:429, т. 23 и цитираната съдебна практика).

- 99 Следователно актът за преюдициално запитване явно не отговаря на изискванията по член 94, буква в) от Процедурния правилник на Съда, що се отнася до втория въпрос, който трябва да бъде приет за недопустим.

По съдебните разноски

- 100 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 16, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която за нарушение на режима на облагане с акциз, считано за тежко от националната правна уредба, предвижда отнемане на лиценза за управление на данъчен склад, кумулативно с вече наложена за същите деяния имуществена санкция, стига това отнемане — с оглед по-специално на окончателния си характер — да не представлява непропорционална спрямо тежестта на нарушението мярка.

В случай че тези две санкции имат наказателноправен характер, член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкува в смисъл, че допуска такава национална правна уредба, при условие че:

- възможността за кумулиране на тези две санкции е предвидена от закона,
- националната правна уредба не позволява преследване и санкциониране на едни и същи деяния въз основа на едно и също нарушение или при преследване на една и съща цел, а предвижда единствено възможността за кумулиране на производства и санкции въз основа на различни правни норми,
- тези производства и санкции имат взаимно допълващи се цели, които евентуално се отнасят до различни аспекти на едно и също разглеждано неправомерно поведение, и
- съществуват ясни и точни правила, които дават възможност да се предвиди кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на кумулиране на производства и санкции, както и възможност за координиране между различните органи; двете процедури са били проведени достатъчно координирано и близко във времето и евентуално наложената санкция по повод на първата по време процедура е била взета предвид при преценката на втората санкция, така че тежестта за съответните лица, която произтича от такова кумулиране, да се ограничава до строго необходимото и съвкупността от наложените санкции да съответства на тежестта на извършените нарушения.

Lycourgos

Rossi

Bonichot

Rodin

Spineanu-Matei

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 септември 2023 година.

Секретар

A. Calot Escobar

Председател на състава

C. Lycourgos